

<https://doi.org/10.23913/ride.v15i30.2304>

Artículos científicos

Corrupción y control interno en instituciones públicas de América Latina: ¿Una relación existente?

Corruption and internal control in public institutions of Latin America: An existing relationship?

Corrupção e controle interno em instituições públicas na América Latina: existe relação?

Claudia Mirla Padilla Cruz

Instituto Politécnico Nacional, México

clau.padilla.cruz@gmail.com

<https://orcid.org/0009-0009-2406-9292>

Edgar Oliver Cardoso Espinosa

Instituto Politécnico Nacional, México

eoce@hotmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-7588-9439>

Resumen

La implementación del control interno en las instituciones públicas de América Latina, específicamente en Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Nicaragua, Uruguay y Venezuela, no ha tenido un impacto significativo en el índice de percepción de la corrupción emitido por Transparencia Internacional en el período 2018-2023. Se realizó un estudio del estado del conocimiento, encontrando que la legislación de los países estudiados determina que las áreas de contraloría sean responsables del control interno. Asimismo, el modelo de control utilizado en todos estos países es el propuesto por el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). El propósito de la investigación fue describir y analizar los modelos de control interno utilizados en las instituciones públicas de los países de América Latina estudiados y su posible relación con el índice de percepción de la corrupción. Para el desarrollo de la investigación, se obtuvo una muestra con el software STATS 2.0, con un 10% de margen de error y un 95% de nivel de



confianza. De los diecinueve países de América Latina, se seleccionaron nueve, utilizando como método de análisis la revisión documental de la legislación vigente y los resultados obtenidos por Transparencia Internacional. Como principal resultado, se determinó que no existe una relación directa entre el modelo de control interno implementado por las instituciones públicas de los países estudiados y la percepción de la corrupción.

Palabras clave: América Latina, control interno, corrupción, instituciones públicas.

Abstract

The implementation of internal control in public institutions in Latin America, specifically in Bolivia, Brazil, Chile, Colombia, Costa Rica, Mexico, Nicaragua, Uruguay and Venezuela, has not had a significant impact on the corruption perception index issued by Transparency International for the period 2018-2023. A review of the current state of knowledge was conducted, finding that the legislation of the studied countries determines that comptroller areas are responsible for internal control; likewise, the control model used in all of these countries is the one proposed by the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). The purpose of the research was to describe and reflect on the internal control models used in the public institutions of the Latin American countries studied and to seek the possible relationship with the corruption perception index. For the development of the research, a sample was obtained using STATS 2.0 software, with a 10% error margin and a 95% confidence level. From the nineteen countries that make up the Latin American region, nine were selected, using as an analysis method the documentary review of current legislation, as well as the results obtained by Transparency International. As the main result, it was determined that there is no direct relationship between the internal control model implemented by the public institutions of the countries studied and the perception of corruption.

Keywords: Latin America, internal control, corruption, public institutions.

Resumo

A implementação de controles internos em instituições públicas na América Latina, especificamente na Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, México, Nicarágua, Uruguai e Venezuela, não teve impacto significativo no índice de percepção de corrupção emitido pela Transparência Internacional no período 2018-2023. Foi realizado um estudo do estado do conhecimento, constatando que a legislação dos países estudados determina que as áreas de controladoria são responsáveis pelo controle interno. Da mesma forma, o modelo de controle utilizado em todos esses países é o proposto pelo Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). O objetivo da pesquisa foi descrever e analisar os modelos de controle interno utilizados em instituições públicas nos países latino-americanos estudados e sua possível relação com o índice de percepção de corrupção. Para o desenvolvimento da pesquisa, foi obtida uma amostra com o software STATS 2.0, com margem de erro de 10% e nível de confiança de 95%. Dos dezenove países latino-americanos, nove foram selecionados, utilizando como método de análise a revisão documental da legislação vigente e os resultados obtidos pela Transparência Internacional. O principal resultado foi que não houve relação direta entre o modelo de controle interno implementado pelas instituições públicas nos países estudados e a percepção de corrupção.

Palavras-chave: América Latina, controle interno, corrupção, instituições públicas.

Fecha Recepción: Septiembre 2024

Fecha Aceptación: Febrero 2025

Introducción

El objetivo de la investigación es determinar si los modelos de control interno implementados en las instituciones públicas de América Latina, específicamente en Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Nicaragua, Uruguay y Venezuela, se relacionan con el promedio del Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) generado por Transparencia Internacional en el período 2018-2023.

El estudio del control interno es relevante para la comunidad científica debido a su relación teórica con la lucha contra la corrupción. Esto podría facilitar mejoras en los modelos existentes y contribuir al fortalecimiento de las organizaciones a nivel global.

En este sentido, se describen los efectos de la corrupción y los estudios realizados por diversos autores en la materia; asimismo, se analiza el comportamiento del Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) en los países estudiados. Cabe destacar que la corrupción en América Latina afecta a nivel macro y micro. Como menciona Kofi A. Annan, Secretario

General de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) en 2004, esta tiene consecuencias para los países y la sociedad en general. Asimismo, Cárdenas (2018) y Moreno (2018) analizan sus implicaciones a nivel organizacional. Por lo anterior, Transparencia Internacional, fundada en 1993 como una organización internacional, no gubernamental, no partidista y sin fines de lucro dedicada a combatir la corrupción a nivel nacional e internacional (Transparencia Mexicana, 2024), creó el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), el cual es el más utilizado a nivel mundial. Su objetivo es “calificar los niveles percibidos de corrupción en el sector público de cada país, de acuerdo con las opiniones de expertos y empresarios” (Transparencia Internacional, 2023).

Posteriormente, se analiza cómo el concepto de control interno ha evolucionado hasta convertirse en una herramienta clave para combatir la corrupción. Según el Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), el control interno es un proceso que proporciona a quienes lo implementan una seguridad razonable para lograr sus objetivos. En América Latina, la Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores (OLACEFS), como organismo regional de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), es la encargada de emitir las normas relacionadas con el control interno, basadas en el modelo COSO. Este modelo se compone de tres tipos de objetivos y cinco componentes, los cuales están relacionados con la estructura de la organización (COSO, 2013).

En este contexto, se analiza cómo el gobierno de los países de América Latina mencionados han legislado en materia de control interno, adoptando en todos los casos el modelo integrado propuesto por COSO. Cabe mencionar que, países como Bolivia, Brasil, Colombia y Costa Rica, introdujeron el término “control interno” desde hace más de dos décadas y más recientemente, Chile, México, Nicaragua, Uruguay y Venezuela.

A partir de lo anterior, se plantean las siguientes preguntas de investigación: ¿Por qué es importante la relación entre la percepción de la corrupción y el control interno? y ¿Por qué es confiable el IPC? La efectiva implementación del control interno, incluye una gestión adecuada de los riesgos de corrupción, lo que deriva en mejores instituciones y servicios para la ciudadanía. En este sentido, al reducir los actos de corrupción, la percepción de la corrupción mejora, siendo el IPC un ranking mundialmente reconocido que mide entre otros, la “Capacidad de los gobiernos para prevenir la corrupción en el sector público” (Transparencia Internacional, 2023).

Corrupción en América Latina

La corrupción, según Cárdenas (2018) y Moreno (2018), es una problemática que desprestigia a las organizaciones, ya que transgrede sus principios fundamentales y altera los valores de quienes las integran. Esto resalta la importancia de estudiarla para desarrollar mecanismos y políticas públicas que contribuyan a su reducción e incluso erradicación.

Kofi A. Annan, entonces Secretario General de la ONU, describió la corrupción durante la Convención de Mérida como “una plaga insidiosa que tiene un amplio espectro de consecuencias corrosivas para la sociedad” (Organización de las Naciones Unidas [ONU], 2004, p.iii).

El Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), elaborado por Transparencia Internacional, es la principal herramienta utilizada a nivel mundial para medir la corrupción y se basa en las opiniones de expertos y empresarios (Transparencia Internacional [TI], 2023). En Latinoamérica, el IPC presenta en el período de 2018 a 2023, un promedio regional de 37.17 puntos de 100, lo que demuestra una percepción de alta corrupción, siendo Uruguay y Chile los países mejor posicionados con 72.00 y 66.83 puntos respectivamente, a diferencia de Nicaragua y Venezuela, que promedian 20.83 y 15.00, respectivamente, como se indica en la tabla 1.

Tabla 1. Índice de percepción de la corrupción en América Latina

País	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Promedio
Argentina	40	45	42	38	38	37	40.00
Bolivia	29	31	31	30	31	29	30.17
Brasil	35	35	38	38	38	36	36.67
Chile	67	67	67	67	67	66	66.83
Colombia	36	37	39	39	39	40	38.33
Costa Rica	56	56	57	58	54	55	56.00
Cuba	47	48	47	46	45	42	45.83
Ecuador	34	38	39	36	36	34	36.17
El Salvador	35	34	36	34	33	31	33.83
Guatemala	27	26	25	25	24	23	25.00
Honduras	29	26	24	23	23	23	24.67
México	28	29	31	31	31	31	30.17
Nicaragua	25	22	22	20	19	17	20.83
Panamá	37	36	35	36	36	35	35.83
Paraguay	29	28	28	30	28	28	28.50
Perú	35	36	38	36	36	33	35.67
República Dominicana	30	28	28	30	32	35	30.50
Uruguay	70	71	71	73	74	73	72.00
Venezuela	18	16	15	14	14	13	15.00

Fuente: Elaboración propia. Transparencia Internacional. Índice de percepción de la corrupción. <https://www.transparency.org/es/news/how-cpi-scores-are-calculated>

Con base en la tabla 1, cabe destacar a países como Colombia y Uruguay, que en el período 2018- 2023 han mejorado su percepción de la corrupción. Colombia se ubica un punto porcentual por encima de la media regional, mientras que Uruguay tiene el promedio más alto en la región. Por su parte, Chile se ha mantenido constante durante el mismo período, aunque con una disminución de un punto en el último año; Costa Rica se posiciona en el tercer lugar de la región, a pesar de que en el último año ha reducido su percepción en tres puntos respecto a su mejor nivel en el año 2021; Brasil obtiene casi un punto menos que la media regional; Bolivia y México con un promedio de 30.17, siendo menor a la media regional por siete puntos; Nicaragua es el segundo país con mayor percepción de la corrupción en la región, la cual se ha reducido en ocho puntos en el período de estudio y que muestra un promedio mayor de casi seis puntos al alcanzado por Venezuela que presenta el menor promedio regional y que ha disminuido cinco puntos en el año 2023, respecto a su mejor puntaje en el año 2018. Estos datos son representativos y sirven de base para el análisis del modelo de control interno que se describe en el siguiente apartado.

En el estudio realizado por Torres (2023) sobre la corrupción en cinco países en América Latina (Chile, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México) determinó la importancia de mantener instituciones eficaces con una nueva ética pública, lo cual confirma la necesidad de contar con profesionales honestos en las instituciones para apoyar la eficiencia y combatir la corrupción (Villoria, 2021).

En tanto, Contreras, Mosquera y Martínez (2024) evaluaron la corrupción en instituciones de educación superior en Colombia, encontrando que la intervención pedagógica impacta en conductas poco éticas en la academia.

Control interno como herramienta para combatir la corrupción

Inicialmente, el concepto de control interno se enfocaba en la supervisión del trabajo. Actualmente, abarca aspectos relacionados con el cumplimiento de metas y objetivos, la gestión eficiente de los recursos y la prevención de la corrupción.

Lo anterior se relaciona con las definiciones de Kaufmann, Majone y Ostrom (1986), quienes lo consideran una herramienta interna para mejorar el desempeño. Del Toro, Fonteboa, Armada y Santos (2005) lo describen como “el proceso integrado a las operaciones efectuado por la dirección y el resto del personal de una entidad para proporcionar una seguridad razonable al logro de los objetivos” (p.3). Posteriormente, Fonseca (2007) añade que el control interno “permite detectar posibles deficiencias y aquellos aspectos relacionados con la existencia de actos ilícitos” (p.301).

Para COSO, el control interno es un proceso, efectuado por la junta directiva, la administración y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar una seguridad razonable con respecto al logro de los objetivos relacionados con las operaciones, la presentación de informes y el cumplimiento (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO], 2013).

En este orden de ideas, la Comisión Técnica de Prácticas de Buena Gobernanza de la OLACEFS, que es una instancia de carácter regional de la INTOSAI, desarrolló el proyecto “El control interno desde la perspectiva del enfoque COSO – su aplicación y evaluación en las EFS –” de 2017 a 2020.

Es así que, la INTOSAI a través del Subcomité de Normas de Control Interno, en su Plan de Desarrollo Estratégico 2023-2028, programa actualizar las normas para el Sector Público de 2016 (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores, 2023, p.19).

En este sentido, el Modelo Integrado de Control Interno (MICI) de COSO es un enfoque tridimensional que considera tres tipos de objetivos (de operación, de información y de cumplimiento) y cinco componentes (ambiente de control, evaluación del riesgo, actividades de control, información y comunicación, y supervisión), todos ellos interrelacionados con la estructura organizacional (COSO, 2013). Los objetivos del MICI son:

- a) Objetivos de operaciones. A corto plazo conocidos como objetivos tácticos (Moeller, 2014) que se relacionan con la efectividad y eficiencia de las operaciones (COSO, 2013).
- b) Objetivos de informe. Se relacionan con informes financieros y no financieros internos y externos confiables, oportunos y transparentes (COSO, 2013) los cuales deben demostrar un flujo de información (Moeller, 2014).
- c) Objetivos de cumplimiento. Estos pertenecen al cumplimiento de las leyes y reglamentos a los que la entidad está sujeta (COSO, 2013). Estas normas cubren todos los aspectos de las operaciones de negocio y requieren la gestión y supervisión de muchas personas (Moeller, 2014).

Asimismo, los componentes del MICI son:

- a) Ambiente de control. Es el conjunto de estándares, procesos, y estructuras que proveen las bases para llevar a cabo el control interno en la organización, el cual es responsabilidad del consejo de administración y la alta dirección (COSO, 2013) y consta de cinco principios:
 - a.1) Compromiso de la organización con la integridad y los valores éticos.
 - a.2) Independencia de la junta directiva para supervisar el desempeño del control interno.
 - a.3) Establecimiento de estructuras, líneas de reporte jerárquicas y responsabilidades apropiadas para la consecución de los objetivos.
 - a.4) Compromiso de la organización para captar, desarrollar y mantener personas competentes, de conformidad con los objetivos.
 - a.5) Responsabilidad de los integrantes de la organización para la consecución de los objetivos.

Es así que, Moeller (2014) refiere que este componente impacta fuertemente en el sistema de control interno, por lo es la base de los demás componentes de control interno.

b) Evaluación del riesgo. Es un proceso dinámico e iterativo para identificar y evaluar los riesgos para el logro de los objetivos (COSO, 2013), con el propósito de determinar su manejo. Incluye cuatro principios:

- b.1) Establecimiento de objetivos claros por parte de la organización, para permitir la identificación y evaluación de riesgos.
- b.2) Identificación, análisis y administración de riesgos.
- b.3) Consideración del riesgo de fraude o corrupción.
- b.4) Identificación y evaluación de los cambios que puedan impactar el sistema de control interno.

Para Moeller (2014) es necesario que la alta dirección reconozca los riesgos en la totalidad de los niveles y realice las acciones necesarias, con la finalidad de gestionarlos eficientemente y dar cumplimiento al marco integrado de control interno de COSO, considerando como estrategias las siguientes: evitar el riesgo, reducirlo, compartirlo o aceptarlo.

Por su parte, COSO desarrolló en 2017 el Enterprise Risk Management — Integrating with Strategy and Performance, que contiene prácticas aplicables en diferentes organizaciones, independientemente de su tamaño, tipo o sector, estableciendo los siguientes elementos:

- Gobernanza y cultura.
- Estrategia y establecimiento de objetivos.
- Desempeño.
- Verificación y revisión.
- Información, comunicación e informes (COSO, 2017).

c) Actividades de control. Son las acciones que se establecen a través de políticas y procedimientos para mitigar los riesgos y alcanzar los objetivos (COSO, 2013). Se instrumentan en la totalidad de los niveles y de los procesos de la organización, siendo preventivas o detectivas. Como lo explica Del Toro et al. (2005), es necesario reducir la ocurrencia de riesgos y el efecto negativo que puede generarse para el cumplimiento de los objetivos organizacionales. Este componente atiende tres principios:

- c.1) Selección de actividades de control que contribuyan a mitigar riesgos.
- c.2) Selección de actividades de control que utilicen la tecnología.

- c.3) Implementación de actividades de control por medio de políticas que establecen lo que se espera y procedimientos que ponen en práctica dichas políticas (COSO, 2013).

En este sentido, Arellano y Hernández en Pardo y Cejudo (2016), indican que las actividades de control se derivan de procedimientos específicos, cuyo propósito es controlar o evitar riesgos relacionados con el cumplimiento de los objetivos organizacionales, lo que conlleva a generar revisiones estratégicas que permiten visualizar indicadores de posibles errores, problemáticas o situaciones anómalas, tales como el uso indebido de la función por parte de las personas que integran la organización.

- d) Información y comunicación. La información es necesaria para que la entidad lleve a cabo responsabilidades de control interno para apoyar el logro de sus objetivos, que se obtiene de medios internos o externos y permite al personal tener claridad en sus responsabilidades (COSO, 2013). La comunicación es vista como el proceso continuo e iterativo de proporcionar, compartir y obtener información, pudiendo ser interna o externa (COSO, 2013). Este componente requiere de tres principios:

- d.1) Obtención, generación y uso de información relevante y de calidad.
d.2) Comunicación interna.
d.3) Comunicación externa.

De este modo, Del Toro et al. (2005) y Serrano (2016) subrayan que la comunicación interna en múltiples direcciones es crucial para la toma de decisiones cuando se aplica en forma ascendente, para la retroalimentación cuando se efectúa en forma descendente y para una retroalimentación cruzada, cuando se lleva a cabo de manera transversal.

Además, Arellano y Hernández en Pardo y Cejudo (2016) anotan que cuando se promueve en las organizaciones una interacción eficaz tanto entre las personas como entre las áreas las componen, se incentiva la presentación de quejas o propuestas desde cualquier área hacia la alta gerencia, coadyuvando a la toma de decisiones, lo cual permite visualizar la importancia de los canales de información y comunicación.

- e) Supervisión. Se refiere a las evaluaciones continuas, separadas o combinadas para determinar si los componentes del control interno, están presentes y funcionando (COSO, 2013). Los hallazgos resultantes se analizan con criterios normativos o con estándares aprobados y las deficiencias se comunican a la alta dirección o al consejo de administración. Consta de dos principios:

- e.1) Selección, desarrollo y aplicación de evaluaciones.

e.2) Evaluar y comunicar deficiencias a tiempo para implementar acciones correctivas.

Es así que, Del Toro et al. (2005) refieren que para asegurar el adecuado funcionamiento del control interno, es necesario implementar medidas de supervisión. En este sentido, Arellano y Hernández en Pardo y Cejudo (2016) destacan que los sistemas de control interno que carecen de un monitoreo adecuado, se deterioran a través del tiempo.

También, Moeller (2014) enfatiza en la importancia de planificar y diseñar los sistemas de control interno para asegurar su funcionamiento; sin embargo, existe la posibilidad de que las personas olviden u omitan llevar a cabo las actividades relacionadas con los controles internos, por lo que deben monitorearse para aplicar, en su caso, las acciones correctivas pertinentes.

De manera global, en el estudio realizado por Sandoval y Taramuel (2021) determinaron que el mejoramiento de la gestión educativa es otra problemática de las instituciones de educación superior en Ecuador y concluyen que es necesario implementar un Sistema de Control Interno que garantice servicios educativos de calidad.

Mientras que en México, la Auditoría Superior de la Federación realizó de 2013 a 2015, tres estudios sobre el control interno en 290 instituciones de la administración pública federal, concluyendo que “es necesario profundizar, en cada institución, sobre el funcionamiento eficaz y eficiente de los controles internos aplicados a los procesos sustantivos y en aquellos susceptibles a actos de corrupción” (Auditoría Superior de la Federación [ASF], 2016, p.3).

Lo anterior, se corrobora con el estudio de Rodríguez (2019) en México orientado a los principales puntos de inflexión en las relaciones entre el Estado y las universidades autónomas encontrando que éstas optaron por desarrollar estrategias para cumplir con los requerimientos de control interno.

Modelo integrado de control interno en América Latina

Como resultado de la revisión de la legislación, se seleccionaron los siguientes países para este artículo: Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, México, Nicaragua, Uruguay y Venezuela. Los criterios para su elección fueron: primero, que el área encargada de la auditoría interna o externa en cada país sea la responsable de vigilar su implementación en las instituciones gubernamentales, la cual también emite la normatividad que lo regula;

segundo, que los modelos de control interno aplicados son afines o estén basados en el modelo COSO.

Bolivia. La Contraloría General del Estado es la entidad que “ejerce la función de control de la administración de las entidades públicas y de aquellas en las que el Estado tenga participación o interés económico” (CP Bolivia, 2009, artículo 213), por lo que “emitirá las normas básicas de control interno [...] evaluará la eficacia de los sistemas de control interno” (Ley 1178 de 1990, 1990, artículo 23). Es así que, resuelve el establecimiento de Comités de Control Interno en cada entidad pública (Resolución CGE/061/2019 de 2019, 2019, artículo 1) y los “Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental” basados en el modelo COSO, agregando el componente de calidad (Resolución CGR-1/070/2000 de 2000, 2000, artículo 1).

Brasil. La Contraloría General de la Unión, es la responsable de validar, con base en un enfoque basado en riesgos, las políticas públicas, los programas de gobierno, el desempeño gubernamental y la gestión de los administradores públicos federales en términos de legalidad, legitimidad, efectividad, eficiencia y adecuación de los procesos de gestión de riesgos y controles internos, mediante procedimientos de auditoría y evaluación de resultados alineados con estándares internacionales de auditoría (Ley 14.600 de 2023, 2023, artículo 49); es así que, se definieron como componentes de control interno los siguientes: ambiente de control; evaluación de riesgos; actividades de control; información y comunicación y; actividades de monitoreo (Instrucción normativa No, 3, 2017), mismos que se alinean con los propuestos por COSO.

Chile. La Contraloría General de la República es la encargada de evaluar los sistemas de control interno (Ley 10.336 de 2023, 2023, artículo 21.A) establecidos por las “Entidades Públicas, Municipalidades, Universidades, Empresas del Estado, y todas aquellas entidades que reciban o administren recursos públicos” (Resolución exenta 1.962 de 2022, 2022, resolutivo 1º), para lo cual deben observar las Normas sobre Control Interno de la Contraloría General de la República, que se basan “en la “Guía para las normas de control interno del sector público”, INTOSAI GOV 9100, complementadas con el Marco Integrado de Control Interno, del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO, 2013” (Resolución exenta 1.962 de 2022, 2022, resolutivo 1º).

Colombia. La Constitución Política, determina que “La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley” (CP Colombia, 1991, artículo 209); en ese sentido, el Departamento Administrativo de la

Función Pública es el “encargado de formular las políticas generales de Administración Pública, en especial en materias relacionadas con [...] Control Interno [...] de la Rama Ejecutiva del Poder Público” (Decreto 1083 de 2015, 2015, artículo 1.1.1.1.). El Modelo Integrado de Planeación y Gestión integra “los Sistemas de Desarrollo Administrativo y de Gestión de la Calidad en un solo Sistema de Gestión” (Departamento Administrativo de la Función Pública de Colombia [DAFPC], 2023, p.8) articulado con el Sistema de Control Interno. Dicho modelo se constituye por siete dimensiones, siendo una de ellas el control interno y que obedece a un modelo estándar de control interno basado “en el esquema de COSO/INTOSAI” (DAFPC, 2023, p.115) con sus cinco componentes (ambiente de control; evaluación del riesgo; actividades de control; información y comunicación; actividades de monitoreo) así como en “un esquema de responsabilidades integrada por cuatro líneas de defensa” (DAFPC, 2023, p.115) configurado a partir del Modelo de las Tres Líneas de Defensa del Instituto de Auditores, las cuales son:

1. Línea estratégica de defensa: Se conforma por la Alta Dirección y el Comité Institucional de Coordinación de Control Interno. Tiene el propósito de emitir, revisar, validar y supervisar las políticas de control interno, de administración de riesgos, de seguimiento a la gestión y de auditoría interna.
2. Primera línea de defensa: Se integra por los servidores públicos que aplican las medidas de control interno, por lo que identifican, evalúan, controlan y mitigan los riesgos.
3. Segunda línea de defensa: Se compone por aquellos que ocupan cargos directivos, quienes se aseguran de la pertinencia y funcionamiento de los controles y procesos de la primera línea de defensa; asimismo, llevan a cabo acciones de supervisión sobre la eficacia de la administración de riesgos.
4. Tercera línea de defensa: La integra la Oficina de Control Interno, cuyo propósito es evaluar los controles implementados en la primera y segunda línea de defensa, para determinar si son efectivos.

Costa Rica. Las entidades gubernamentales tienen la obligación de establecer sistemas de control interno (Ley 8292 de 2002, 2002, artículo 7), siendo la Contraloría General de la República la facultada para emitir la normativa en la materia (Ley 8292 de 2002, 2002, artículo 3); es así que, emitió las “Normas de control interno para el Sector Público” que incluyen los cinco “componentes funcionales del control interno (ambiente de control, valoración del riesgo, actividades de control, sistemas de información y

seguimiento)” (Normas N-2-2009-CO-DFOE de 2009, 2009, p.1) establecidos en la Ley General de Control Interno de 2002.

México. El Sistema Nacional de Fiscalización propuso en el año 2014 el MICI basado en el modelo COSO como un “modelo general para establecer, mantener y mejorar el sistema de control interno institucional” (SNF, 2014, p.5) aplicable a las instituciones públicas del país, colocando la responsabilidad de su implementación en los titulares de las instituciones, de la administración y de los servidores públicos, por lo que es importante evaluarlo en tres aspectos (diseño e implementación; eficacia operativa y efecto de las deficiencias en el control interno) (SNF, 2014).

En este sentido, la Secretaría de la Función Pública expidió el 03 de noviembre de 2016, el “Acuerdo por el que se emiten las Disposiciones y el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno”, donde se establece la obligatoriedad de implementar un Sistema de Control Interno Institucional, basado en el Marco Integrado de Control Interno.

Nicaragua. La Contraloría General de la República como “Organismo Rector del sistema de control de la Administración Pública” (CP Nicaragua, 1987, artículo 154), tiene la facultad de expedir las Normas Técnicas de Control Interno (2004, actualizadas en 2015). Dichas normas están basadas en el modelo COSO y son de uso obligatorio en el sector público.

Uruguay. La Auditoría Interna de la Nación es la encargada del control interno “mediante la emisión de normas técnicas u otros mecanismos eficientes a tal efecto” (Ley 16736 de 1996 de Uruguay, 2020, artículo 48); en este sentido, mediante decreto presidencial del 30 de agosto de 2022, se estableció que “Los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control interno, son responsabilidad del jerarca máximo de cada organización” (Decreto 280/022 de 2022, 2022, artículo 8), motivo por el cual el Auditor Interno de la Nación resolvió el 12 de junio de 2023 “Adoptar como marco de referencia para la gestión de riesgo y control en los organismos que integran el ámbito de competencia orgánica de la Auditoría Interna de la Nación el “Marco Integrado de Control Interno”” (sic) (Resolución 2023-5-3-0001648 de 2023, 2023) basado en el modelo COSO III.

Venezuela. La Contraloría General de la República en cumplimiento a lo establecido en el artículo 37 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal emitió, el 16 de diciembre de 2015, las normas generales de control interno, cuyo objetivo es “establecer los estándares mínimos que deben ser

observados por los órganos y entes de la Administración Pública, a los fines de organizar, establecer, mantener y evaluar el sistema de control interno” (Resolución 01-00-000619 de 2015, 2015, artículo 1), que constan de los siguientes componentes: “1. Ambiente de Control. 2. Valoración del Riesgo. 3. Actividades de Control. 4. Sistemas de Información y Comunicación. 5. Monitoreo.” (Resolución 01-00-000619 de 2015, 2015, artículo 14).

Discusión

En el análisis comparativo, los países con una implementación reciente del modelo de control interno COSO (Chile y Uruguay) mantienen una mejor percepción de la corrupción en los últimos seis años. Esto sugiere que el control interno ha contribuido al combate contra la corrupción, promoviendo una función pública más ética.

Por el contrario, existen otros países como Bolivia, Costa Rica, Brasil, México, Nicaragua y Venezuela, donde el modelo ha estado en vigor por más tiempo, pero no han logrado mejorar su percepción de la corrupción. Esto indica que los mecanismos de control interno no han sido suficientes para prevenirla, lo que sugiere que estos países enfrentan graves dificultades en la función pública.

Cabe destacar el caso de Colombia, ya que ha mejorado su percepción de la corrupción en cuatro puntos porcentuales durante el período de estudio. Este país, además de adoptar el modelo COSO, lo ha fortalecido con el Modelo de las Tres Líneas de Defensa del Instituto de Auditores, lo que ha contribuido a su exitosa implementación y a la reducción del IPC. En este sentido, este país se ha enfocado en la mejora de la función pública.

Es así que Torres (2023) y Contreras, Mosquera y Martínez (2024) subrayan la importancia de contar con instituciones eficaces y éticas, lo cual se relaciona directamente con el control interno, como lo señala Fonseca (2007) al referir que permite la detección de probables deficiencias y actos ilícitos. De lo anterior, se desprende que la OLACEFS haya impulsado estudios entre sus integrantes, sobre la aplicación y evaluación del modelo de control interno desarrollado por COSO, a través de las Entidades Fiscalizadoras Superiores.

Es de precisar que, Moeller (2014) refiere que el ambiente de control es la base del control interno, el cual incluye aspectos éticos, que aunado con la detección y administración de riesgos efectiva, a través de actividades de control, de la comunicación eficaz y del monitoreo adecuado, permiten a las organizaciones cumplir sus objetivos como lo indican Arellano y Hernández en Pardo y Cejudo (2016).

Conclusiones

El análisis realizado permitió alcanzar el objetivo de la investigación, al determinar que no existe una relación directa entre el modelo integrado de control interno implementado en las instituciones públicas y el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC), ya que en los países con más de dos décadas de implementado (Bolivia y Costa Rica), la percepción de corrupción se mantiene en los mismos niveles en los últimos 6 años, teniendo el primero de ellos, un promedio de 30.17 puntos que significa una alta percepción de la corrupción y el segundo, un promedio de 56.00 puntos denotando una percepción media de la corrupción; aunque en el caso de Colombia, se presenta un incremento de 4 puntos porcentuales en el mismo período. En el caso de México, Nicaragua y Venezuela, denotan una alta percepción de la corrupción, ya que el primero promedia 30.17 puntos en los últimos 6 años, el segundo 20.83 y el tercero 15.00 puntos. En el caso de Chile y Uruguay, que implementaron el MICI recientemente, tienen un promedio de 66.83 y 72.00 puntos, lo que representa una baja percepción de corrupción, a diferencia de Brasil que promedia 36.67 puntos, muy cercano a la media regional.

En este sentido, la relevancia de esta investigación radica en aportar información útil sobre la implementación del modelo COSO y formular propuestas de mejora para su aplicación en América Latina.

Cabe aclarar que el marco integrado de control interno fue desarrollado por COSO en 1992, actualizado en 2013 y renovado en 2023 con la incorporación de una guía sobre informes de sostenibilidad, lo que ha permitido incluir aspectos relacionados con los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Esto abre la posibilidad de futuras investigaciones sobre su impacto.

También, dado que el control interno incluye la gestión de los riesgos de corrupción, se propone para estudios futuros, indagar a profundidad la implementación y el impacto del control interno en las instituciones públicas de América Latina, con la finalidad de determinar si existe una relación entre éste y la percepción de la corrupción, para en su caso, proponer acciones, políticas y estrategias que lo fortalezcan y lograr el cumplimiento de una de sus finalidades, que es reducir la corrupción.

Futuras líneas de investigación

Para estudios futuros, se propone un análisis en profundidad sobre la aplicación del control interno, con el propósito de determinar con mayor certeza si existe una relación con el Índice de Percepción de la Corrupción.

Asimismo, se recomienda realizar estudios con enfoque mixto, incorporando la participación de evaluadores y ejecutores del control interno en las instituciones públicas.

Del mismo modo, se sugiere realizar investigaciones con mayor cobertura en América Latina y considerar países de otras regiones del mundo.

Referencias

- Acuerdo de 2016 [Secretaría de la Función Pública]. Por el que se emiten las Disposiciones y el Manual Administrativo de Aplicación General en Materia de Control Interno. 03 de noviembre de 2016. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regla/n481.pdf>
- Auditoría Superior de la Federación. (2016). *Estudios sobre la Implementación de los Sistemas de Control Interno en el Sector Público Federal*. https://www.asf.gob.mx/uploads/56_Informes_especiales_de_auditoria/Control_Inter_no_11-08-16.pdf
- Cárdenas, J. (2018). Causas de la corrupción y soluciones para enfrentarla. En P. Salazar, F. Ibarra Palafox e I. B. Flores (Eds.), *¿Cómo combatir la corrupción?* (pp. 223-230). Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4315/27.pdf>
- Committee of Sponsoring Organizations. (2013). *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary*. https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2017). *Enterprise Risk Management — Integrating with Strategy and Performance. Executive Summary*. <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>
- Constitución Política de 1987 [CP Nicaragua]. Artículo 154. 09 de enero de 1987 (Nicaragua). <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/xpNorma.xsp?documentId=51A99B32B259856106258B8C00742382&action=openDocument>

- Constitución Política de 1991 [CP Colombia]. Artículo 209. 13 de junio de 1991 (Colombia).
<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Constitucion/1687988>
- Constitución Política de 2009 [CP Bolivia]. Artículo 213. 07 de febrero de 2009 (Bolivia).
<http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/app/webroot/archivos/CONSTITUCION.pdf>
- Contreras, O. E., Mosquera, R. y Martínez, H. E. (2024). Reflexionando sobre corrupción y deshonestidad académica: una intervención cuasi-experimental. *Estudios sobre Educación*, 46. 121-139. <https://doi.org/10.15581/004.46.006>
- Decreto 280/022 de 2022 [con fuerza de ley]. Unidades de Auditoría Interna de Uruguay. 30 de agosto de 2022.
https://medios.presidencia.gub.uy/legal/2022/decretos/08/cons_min_652.pdf
- Decreto 1083 de 2015. Reglamentario del Sector de Función Pública. 26 de mayo de 2015.
<https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30019891>
- Del Toro, J. C.; Fonteboa, A.; Armada, E.; Santos, C. M. (2005). Control Interno. *Centro de Estudios Contables Financieros y de Seguros (CECOFIS)*.
https://www.researchgate.net/publication/305730712_Control_Interno
- Departamento Administrativo de la Función Pública de Colombia. (2023). *Manual Operativo del Modelo Integrado de Planeación y Gestión*.
https://www1.funcionpublica.gov.co/documents/28587410/34112007/2023-03-21_Manual_operativo_mipg_5V.pdf/dbe560cc-e81d-bd7b-b23f-075184e029c6?t=1679509602732
- Fonseca, O. (2007). *Auditoría gubernamental moderna*. Instituto de Investigación en Accountability y Control (IICO).
https://books.google.com.mx/books/about/Auditoria_Gubernamental_Moderna.html?hl=es&id=KE7KCJLbjnMC&redir_esc=y
- Instrucción Normativa No. 3 de 2017. Aprueba la Referencia Técnica para la Actividad de Auditoría Interna Gubernamental del Poder Ejecutivo Federal. 09 de junio de 2017.
<https://www.gov.br/fnde/pt-br/acao-a-informacao/auditorias/legislacao/instrucao-normativa-no-3-de-09-de-junho-de-2017.pdf/view>
- Kaufmann, F. X., Majone, G., Ostrom V. (1986). Guidance, Control, and Evaluation in the Public Sector: the Bielefeld interdisciplinary project. *Walter de Gruyter*.
<https://research-ebSCO->

com.bibliotecaipn.idm.oclc.org/linkprocessor/plink?id=7c36b26d-5157-3f8f-8dce-f76a4357d71e.

Ley 14.600 de 2023. Organización básica de los órganos de la Presidencia de la República y Ministerios. 19 de junio de 2023. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14600.htm

Ley 1178 de 1990. De Administración y Control Gubernamentales de Bolivia. 20 de julio de 1990. <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/buscar/1178>

Ley 8292 de 2002. General de Control Interno de Costa Rica. 31 de julio de 2002. <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/leyes-reglamentos/ley-control-interno-8292.pdf>

Ley 16736 de 1996. Presupuesto Nacional de Sueldos Gastos e Inversiones de Uruguay. 30 de diciembre de 2020. <https://www.impo.com.uy/bases/leyes/16736-1996>

Moeller, R. R. (2014). Executive's Guide to COSO Internal Controls. Understanding and Implementing the New Framework. *John Wiley & Sons, Inc.* <https://research-ebSCO-com.bibliotecaipn.idm.oclc.org/linkprocessor/plink?id=c0b81fcf-38ca-36dd-a0e7-4ef64e22ac92>

Moreno, E. P. (2018). Entendiendo la corrupción y el derecho disciplinario. En P. Salazar, F. Ibarra Palafox e I. B. Flores (Eds.), *¿Cómo combatir la corrupción?* (pp. 167-176). Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4315/27.pdf>

Normas N-2-2009-CO-DFOE de 2009 [Contraloría General de la República de Costa Rica]. De control interno para el Sector Público. 26 de febrero de 2009. <https://cgrfiles.cgr.go.cr/publico/docsweb/documentos/control-interno/nci-publico-2-2009-co-dfoe-n.pdf>

Normas de 2015 [Contraloría General de la República de Nicaragua]. Técnicas de Control Interno. 20 de marzo de 2015. <http://legislacion.asamblea.gob.ni/Normaweb.nsf/xpNorma.xsp?documentId=752BF68FC53A51B6062584FF0052248A&action=openDocument>

Organización de las Naciones Unidas. (2004). *Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción*. https://www.unodc.org/pdf/corruption/publications_unodc_convention-s.pdf

- Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2023). *Plan de Desarrollo Estratégico 2023-2028*. <https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2023/11/SDP-2023%E2%80%932028.pdf>
- Organización Latinoamericana y del Caribe de Entidades Fiscalizadoras Superiores. (2021). *El control interno desde la perspectiva del enfoque COSO – su aplicación y evaluación en las EFS – Aplicación 2020*. <https://olacefs.com/ctpbg/wp-content/uploads/sites/4/2021/11/El-control-interno-bajo-la-perspectiva-del-Informe-COSO-Aplicacion-2020.pdf>
- Rodríguez, R. (2019). Autonomía Universitaria y Rendición de Cuentas. *Revista Mexicana de Investigación Educativa*, 24(82), 879-895. <https://eds-p-ebcohost-com.bibliotecaipn.idm.oclc.org/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=1&sid=816b7196-d487-45c3-9431-e4374b147aeb%40redis>
- Pardo, M. C. y Cejudo, G. M. (2016). *Trayectorias de reformas administrativas en México: legados y conexiones*. El Colegio de México, A.C.
- Resolución 01-00-000619 de 2015 [Contraloría General de la República de Venezuela]. Normas Generales de Control Interno. 16 de diciembre de 2015. <http://www.sunai.gob.ve/storage/208/normas-generales-de-control-interno.pdf>
- Resolución 2023-5-3-0001648 de 2023 [Auditoría Interna de la Nación de Uruguay]. Marco Integrado de Control Interno. 12 de junio de 2023. <https://www.gub.uy/ministerio-economia-finanzas/sites/ministerio-economia-finanzas/files/2024-01/Resoluci%C3%B3n%20Marco%20COSO%20III.pdf>
- Resolución CGE/061/2019 de 2019 [Contraloría General del Estado de Bolivia]. Comités de Control Interno. 17 de mayo de 2019. https://www.contraloria.gob.bo/wp-content/uploads/2022/06/RESOLUCIO%CC%81N_CGE_612019.pdf
- Resolución CGR-1/070/2000 de 2000 [Contraloría General del Estado de Bolivia]. Principios, Normas Generales y Básicas de Control Interno Gubernamental. 21 de septiembre de 2000. https://www.contraloria.gob.bo/wp-content/uploads/2022/06/20121217_342.pdf
- Sandoval, L.K. y Taramuel, J. A. (2021). Control interno. Un nuevo enfoque cultural en las instituciones de educación superior ecuatorianas. *Revista de Investigación Sigma*, 08(2), 54-63. <http://dx.doi.org/10.24133/sigma.v8i02.2560>
- Serrano Sánchez, J. A. (2016). *El control interno de la Administración Pública: ¿Elemento de estancamiento o de desarrollo organizacional?* Instituto Nacional de

Administración

Pública

(INAP). http://archivos.diputados.gob.mx/Centros_Estudio/UEC/prods/EL%20CONTROL%20INTERNO%20DE%20LA%20ADMINISTRACION%20PUBLICA.pdf

Sistema Nacional de Fiscalización. (2014). *Marco Integrado de Control Interno*.

https://www.snf.org.mx/Data/Sites/1/marco-control-interno/marco_contint2014.pdf

Torres, J. (2023). Desafíos en el combate a la corrupción en Hispanoamérica: Las experiencias de Chile, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México. *OPERA - Observatorio de Políticas, Ejecución y Resultados de La Administración Pública*, 32.

109–137. <https://doi-org.bibliotecaipn.idm.oclc.org/10.18601/16578651.n32.07>

Transparencia Internacional. (2023). *El ABC del CPI: cómo se calcula el Índice de Percepción de la Corrupción (IPC)*. <https://www.transparency.org/es/news/how-cpi-scores-are-calculated>

Transparencia Mexicana. (2004). *Transparencia Internacional*.

<https://www.tm.org.mx/transparencia-internacional/>

Villoria, M. (2021). Good Governance and Corruption in Latin America. En Peters, B.G., Tercedor, C.A. y Ramos, C. (Eds.) *The Emerald Handbook of Public Administration in Latin America*. (pp.407-435). Emerald Publishing Limited.

<https://doi.org/10.1108/978-1-83982-676-420201016>

Rol de Contribución	Autor (es)
Conceptualización	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)
Metodología	Edgar Oliver Cardoso Espinosa
Software	No aplica
Validación	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)
Análisis Formal	Claudia Mirla Padilla Cruz
Investigación	Claudia Mirla Padilla Cruz
Recursos	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)
Curación de datos	Claudia Mirla Padilla Cruz
Escritura - Preparación del borrador original	Claudia Mirla Padilla Cruz
Escritura - Revisión y edición	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)
Visualización	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)
Supervisión	Edgar Oliver Cardoso Espinosa
Administración de Proyectos	Edgar Oliver Cardoso Espinosa
Adquisición de fondos	Claudia Mirla Padilla Cruz (igual) Edgar Oliver Cardoso Espinosa (igual)